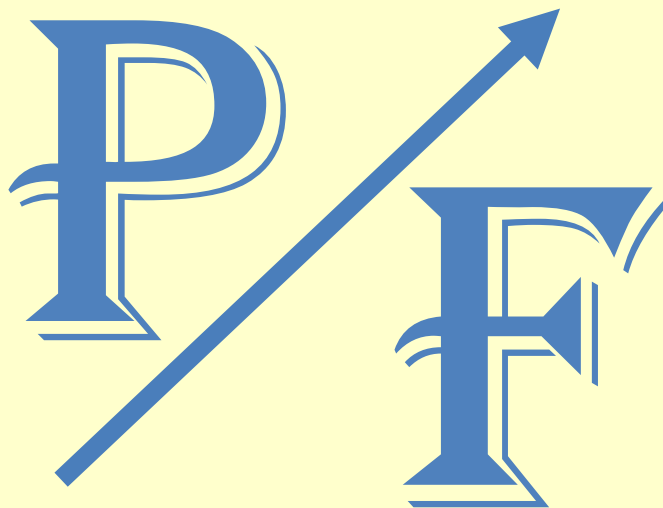


***Fiscul nu crede în lacrimi, nici în faptele bune !***

**Publicație absolut necesară celor ce  
activează în domeniul financiar contabil**

# **Prietenii Fiscalității**

**Revistă electronică de excelență în  
fiscalitate editată în fiecare luni**



**PRIETENII FISCALITĂȚII**

**Adresă: Str. Aleea Posada, nr. 8, bl. 31, sc. 2, et. 1, ap. 19,  
cod poștal 051414, Sector 5, București**

**Tel: 021.776.90.18 ; 0765.216.760 ; 0723.530.139**

**[www.taxare.ro](http://www.taxare.ro)**

**➤ Nr. 30 / 27 Iulie 2015**

**ISSN 2344 – 5939**

**ISSN–L 2344 – 5939**

**Prietenii Fiscalității este marcă înregistrată OSIM**

**» CUPRINS**

# Cuprins



- I. Ultimele noutăți în domeniul fiscal. Acte normative din domeniul economic publicate în săptămâna anterioară
- II. Praxis actual în calculul de taxe, impozite și contribuții
  - Locul prestării de servicii în legătură cu instalații de tratare a apei. Procedură facturare când beneficiarul este persoană impozabilă din România.
  - Scutirea la impozitul pe venitul din salarii pentru persoanele ce realizează softuri pentru calculator. Plafon 10.000 USD.
- III. Excelență în fiscalitate. Spete numai pentru specialiști
  - Studiu de caz. Aplicare criteriilor de reîncadrare a activității independente în activitate dependentă, conform noilor modificări legislative din iulie 2015.
  - Vânzarea unei construcții prin executor judecătoresc. Emiterea facturii și implicațiile fiscale.
- IV. Elemente de impozitare și conducerea contabilității
  - Contractul de factoring. Aspecte economice și o posibilă monografie contabilă cu un exemplu de calcul.
- V. Subiecte de interes actual din domeniul fiscal și financiar contabil
  - Noul Cod de procedură fiscală. Analiza termenelor de soluționare a unor cereri ale contribuabilului adresate organului fiscal.
- VI. Echipa redacției. Cum mă abonez? Prețuri abonamente.

## Capitolul I – Noi modificări legislative în domeniul financiar contabil

❖ **Săptămâna trecută au fost publicate următoarele acte normative:**

- [Lege nr. 209 din 20 Iulie 2015 publicată în Monitorul Oficial nr. 0540 din 20 iulie 2015 - Lege privind anularea unor obligații fiscale](#)
- [OG nr. 17 din 15 Iulie 2015 publicată în Monitorul Oficial nr. 0540 din 20 iulie 2015 - Ordonanță privind reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare și modificarea și completarea unor acte normative](#)
- [Legea nr. 207 din 20 Iulie 2015 publicată în Monitorul Oficial nr. 0547 din 23 iulie 2015 - Lege privind Codul de procedură fiscală](#)

❖ **Să parcurgem noutățile fiscale!**

**I. Mult așteptata lege a amnistiei fiscale a apărut, adoptată prin Legea nr. 209/2015.** În multe dintre situațiile prezente, beneficiarul amnistiei este chiar organul fiscal ce a tratat atipic spețele fiscale. Să consultăm obiectul amnistiei.

**II. Se anulează diferențele de obligații fiscale principale, precum și obligațiile fiscale accesorii aferente acestora,** stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, ca urmare a reconsiderării/ reîncadrării unei activități ca activitate dependentă, pentru perioadele fiscale de până la 1 iulie 2015 și neachitate până la data intrării în vigoare a acestui act normativ, **respectiv data de 23 iulie 2015.**

**III. Se anulează diferențele de obligații fiscale principale și/sau obligațiile fiscale accesorii,** stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, ca urmare a recalificării

sumelor reprezentând indemnizația primită pe perioada delegării și detașării de către angajații care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări, aferente perioadelor fiscale de până la 1 iulie 2015 și neachitate până la data intrării în vigoare a legii.

**IV. Se anulează diferențele de taxă pe valoarea adăugată aferentă veniturilor realizate din drepturi de proprietate intelectuală, precum și obligațiile fiscale accesorii aferente,** stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului ca urmare a depășirii plafonului și neînregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, pentru perioadele anterioare datei de 1 iulie 2015 și neachitate până la data intrării în vigoare a legii.

**V. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere,** în primul decont de taxă pe valoarea adăugată depus după emiterea deciziei de impunere, organul fiscal nu anulează diferențele de taxă pe valoarea adăugată. În acest caz, organul fiscal anulează doar obligațiile fiscale accesorii aferente diferențelor de taxă pe valoarea adăugată.

**VI. Se anulează contribuția de asigurări sociale de sănătate, precum și obligațiile fiscale accesorii aferente acestora,** stabilite prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, datorată de persoanele pentru care baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate este mai mică decât salariul de bază minim brut pe țară, pentru perioadele fiscale cuprinse între 1 ianuarie 2012 și sfârșitul lunii anterioare intrării în vigoare a prezentei legi și neachitate până la data intrării în vigoare a legii.

**VII. Aceste prevederi sunt aplicabile și persoanelor care nu realizează venituri** și pentru care baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate este salariul de bază minim brut pe țară.

➤ Anularea acestor obligații fiscale se efectuează din oficiu de către organul fiscal competent, prin emiterea unei decizii de anulare a obligațiilor fiscale, care se comunică contribuabilului.

**VIII. OG nr. 17/2015 cuprinde reglementări diverse atât din domeniul procedurilor fiscale, cât și unele proceduri cu privire la calculul dobânzii BNR.** Dintre reglementările diverse, amintim faptul că ordonanța abrogă în formă oficială obligația vreunei persoane de a folosi ștampila, în momentul în care acestea depun cereri, declarații sau alte documente la autorități.

➤ Desigur, ordonanța dispune numai asupra documentelor depuse la autorități, astfel că în viața de zi cu zi, posesorii de ștampile le pot folosi sau pot renunța la utilizarea acestora, în funcție de deciziile proprii.

**IX. Tot din perspectiva lucrurilor bine de știut,** amintim și faptul că ordonanța scutește la timbrarea certificatelor de atestare fiscală sau altor cereri depuse la autoritatea fiscală, pentru care ar fi fost necesară plata unei taxe de timbru.

**X. Dintre modificările de substanță, amintim modificarea Codului de procedură fiscală cu retratarea unor situații de obligații la buget,** respectiv introducerea instrumentului de poliță de asigurare ca element de suspendare a executării silite.

**XI. Una dintre situațiile destul de des întâlnite în practică surprinde cazul unui operator economic ce a participat la licitații publice,** efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii către entități publice, cum ar fi spitale sau primării, colectează TVA și impozitele aferente vânzărilor, fără ca beneficiarii acestor livrări de bunuri sau servicii să le achite la scadență.

**XII. În acest caz, operatorul economic din lipsă de lichidități rămâne**

**dator către bugetul statului și în același timp, are de încasat sume de la beneficiari entități publice.** Conform actualelor proceduri fiscale, operatorul economic era considerat ca având datoriile la bugetul de stat și nu mai putea să participe la alte licitații publice, urmând a fi executat silit pentru debitele restante. Pe ansamblu, nu este corectă această procedură, iar autoritățile modifică această reglementare.

**XIII. Astfel, acest contribuabil nu va mai fi considerat cu obligații fiscale restante,** menționându-se acest fapt în certificatul de atestare fiscală. Mai mult, sumele certe, lichide și exigibile datorate de aceste entități publice devin urmăribile de către ANAF.

**XIV. Prin obligații fiscale restante se înțelege:**

- a) obligații fiscale pentru care s-a împlinit scadența sau termenul de plată;
- b) diferențele de obligații fiscale principale și accesorii stabilite prin decizie de impunere chiar dacă pentru acestea nu s-a împlinit termenul de plată.

**XV. Nu sunt considerate obligații fiscale restante:**

- a) obligațiile fiscale pentru care s-au acordat și sunt în derulare înlesniri la plată, potrivit legii, dacă pentru acestea nu s-a împlinit termenul de plată prevăzut în actul de acordare a înlesnirii
- b) obligațiile fiscale stabilite în acte administrative fiscale a căror executare este suspendată în condițiile Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare;
- c) obligațiile fiscale cu termene de plată viitoare stabilite în planul de reorganizare judiciară aprobat în condițiile legii.

**XVI. Nu se consideră că un contribuabil înregistrează obligații fiscale**

restante în situația în care suma obligațiilor fiscale înscrise în certificatul de atestare fiscală emis de organul fiscal, este mai mică sau egală cu suma de rambursat/restituit. În certificatul de atestare fiscală se face mențiune în acest sens.

**XVII. În cazul în care debitorul are de încasat sume certe, lichide și exigibile de la autorități sau instituții publice, executarea silită se continuă prin poprirea acestor sume ori de câte ori, ulterior comunicării somației, se depune la organul fiscal un document eliberat de autoritatea sau instituția publică respectivă prin care se certifică că sumele sunt certe, lichide și exigibile.**

**XVIII. Din punctul de vedere al suspendării executării silite, când un contribuabil se află în această procedură, se aduce ca și noutate posibilitatea acestuia să solicite suspendarea executării silite, când prezintă organului fiscal o poliță de asigurare a debitelor.**

**XIX. În cazul contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale prin care se stabilesc creanțe fiscale, inclusiv pe timpul soluționării acțiunii în contencios administrativ, executarea silită se suspendă sau nu începe pentru obligațiile fiscale contestate dacă debitorul depune la organul fiscal competent o scrisoare de garanție/poliță de asigurare de garanție la nivelul obligațiilor fiscale contestate și neachitate la data depunerii garanției.**

➤ Valabilitatea scrisorii de garanție/poliței de asigurare de garanție trebuie să fie de minimum 6 luni de la data emiterii.

**XX. În situația în care pe perioada de valabilitate a scrisorii de garanție/poliței de asigurare de garanție contestația ori acțiunea în contencios administrativ este respinsă, în totalitate sau în parte, organul fiscal execută garanția în ultima zi de valabilitate a acesteia dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:**

- a) contribuabilul nu plătește obligațiile fiscale pentru care s-a respins contestația sau acțiunea în contencios administrativ;
- b) contribuabilul nu depune o nouă scrisoare de garanție/poliță de asigurare de garanție;
- c) instanța judecătorească nu a dispus, prin hotărâre executorie, suspendarea executării actului administrativ fiscal potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.

**XXI. Scrisoarea de garanție/polița de asigurare de garanție rămâne fără obiect în următoarele situații:**

- a) contestația a fost admisă, în totalitate, de organul de soluționare a contestației;
- b) actul administrativ fiscal contestat a fost desființat, în totalitate, de către organul de soluționare a contestației;
- c) acțiunea în contencios administrativ a fost admisă în totalitate;
- d) instanța judecătorească admite, prin hotărâre executorie, cererea contribuabilului/plătitorului de suspendare a executării actului administrativ fiscal potrivit Legii nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare;
- e) dacă pe perioada soluționării contestației, în procedura administrativă sau în procedura de contencios administrativ, contribuabilul achită în totalitate obligațiile fiscale contestate.

**XXII. În situația în care contribuabilul achită parțial obligațiile fiscale contestate, acesta poate redimensiona garanția în mod corespunzător.** Pe toată perioada suspendării executării silită, creanțele fiscale ce fac obiectul suspendării nu se sting, cu excepția situației în care debitorul optează pentru stingerea acestora.

**XXIII. Prin Legea nr. 207/2015, se aprobă noul Cod de procedură fiscală, ce va intra în vigoare la 1 ianuarie 2016, ocazie cu care se abrogă OG 92/2003 privind actualul Cod de procedură fiscală.**



#### **XXIV.Ce perioadă de prescripție au conform noului Cod de procedură fiscală impozitele și taxele?**

- Termenul de prescripție, ca regulă generală, este de 5 ani. Atipică este data de la care începe acest termen de prescripție, respectiv termenul de prescripție începe de la data de 1 iulie a anului următor celui în care s-au născut obligațiile fiscale.
- Practic, pentru impozitele aferente lunii ianuarie 2016, cu scadență pe 25 februarie 2016, termenul real de prescripție începe în 1 iulie 2017 și se finalizează la 30 iunie 2022. Observăm că termenul practic real de prescripție este de 6 ani și aproximativ 4 luni. Pentru impozitele și taxele sustrate la plată ca urmare a încălcării legislației penale, termenul de prescripție este de 10 ani de la data faptei considerate infracțiune.

#### **XXV.Ce dobânzi și penalități sunt datorate pentru neplata la scadență a impozitelor?**

- Pentru neachitarea la scadență a impozitelor și taxelor datorate se vor plăti 3 tipuri de dobânzi și penalități, respectiv (art. 174-181 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală):
  - ✓ dobânzi de întârziere în procent de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere, respectiv 7,3%/an.
  - ✓ penalități de întârziere în procent de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere, respectiv 3,65%/an.
  - ✓ penalități pentru nedeclarare aferente debitelor stabilite suplimentar cu ocazia inspecției, însă inclusiv pentru corectarea din proprie inițiativă a unor erori, penalitățile de întârziere sunt în procent de 0,08% pentru fiecare zi de întârziere, respectiv 29,2% / an.

**XXVI.Această penalitate creează cadrul ilegal, din punctul nostru de vedere, pentru a negocia legea cu inspectorul fiscal, respectiv penalitatea se reduce dacă opinia inspectorului fiscal este generată de norme interne ale ANAF nepublicate în Monitorul Oficial. În plus, iarăși se creează o legislație internă ANAF, nepublicată în Monitorul**

Oficial, în mod evident eronată și neaplicabilă, datorită următorului temei normativ:

- ✓ Art. 181. „(7) Penalitatea de nedeclarare nu se aplică dacă obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere rezultă din aplicarea unor prevederi ale legislației fiscale de către contribuabil/plătitor, potrivit interpretării organului fiscal cuprinse în norme, instrucțiuni, circulare sau opinii comunicate contribuabilului/plătitorului de către organul fiscal central.”

**XXVII. Dacă există o eroare în depunerea unei declarații cu sume mai mici decât ar fi trebuit, penalitatea de nedeclarare este de aproape 30%, pe lângă celelalte două sancțiuni (dobânzi și penalități de întârziere).** Desigur, organul fiscal este generos, nu ne mai dă amendă pentru depunerea unei rectificative.

**XXVIII. Desigur, penalitatea asta de întârziere devine și metodă de șantaj deoarece se reduce cu 75% dacă plătești impozitele stabilite suplimentar prin decizia de impunere de la finele controlului.** Cu alte cuvinte, venim și îți stabilim impozitele, le accepți așa cum sunt și beneficiazi de o reducere de 75% din penalitatea de nedeclarare. Dacă se contestă rezultatul inspecției nu mai beneficiazi de această reducere. Actuala formă a legii încalcă prevederile constituționale privind atât accesul în instanță cât și privind impersonalitatea legii.

**XXIX. În total, ca pondere anuală, dobânzile și penalitățile de întârziere și penalitățile pentru nedeclarare vor avea în anul 2016 o rată de 40,15%**, procent ce se va aplica din păcate nu numai asupra impozitelor neachitate din diverse considerente, ci și celor generate de erori contabile. Frumoasa meserie contabilă devine una dintre cele mai riscante activități.


## Capitolul II: Praxis actual în calculul de taxe, impozite și contribuții

### I. Locul prestării de servicii în legătură cu instalații de tratare a apei. Procedură facturare când beneficiarul este persoană impozabilă din România.



Societatea INSTALAȚII SANITARE SRL este persoană juridică română, înființată conform Legii nr. 31/1990 privind societățile, înregistrată în scopuri de TVA și înscrisă în Registrul operatorilor intracomunitari. Aceasta efectuează servicii de teste, respectiv de punere în funcțiune a unor pompe de tratare a apei, dintr-o instalație anexă unui imobil. Beneficiarul serviciului este societatea ȘANTIERUL GENERAL SA, persoană juridică română, înregistrată în scopuri de TVA și înscrisă în Registrul operatorilor intracomunitari. Serviciile nu constau în livrări de bunuri, ci constau în principal în servicii de manoperă, cum ar fi racordarea pompelor la turnul de apă existent, racordarea pompelor la instalațiile electrice și la sistemele de supraveghere, efectuarea testelor inițiale de verificare, punerea în funcțiune a pompelor și verificarea funcționării acestora în contextul întregii instalații deservante a imobilului. Aceste servicii au loc într-un imobil situat într-un șantier de lucru al beneficiarului din Republica Moldova. Pentru realizarea acestor servicii, a fost necesară deplasarea în Republica Moldova în luna iulie 2015, a unei echipe de 3 specialiști pentru o perioadă de 5 zile lucrătoare. Ce procedură fiscală urmărim pentru facturarea acestor servicii? Se va aplica TVA la aceste servicii deoarece beneficiarul este o persoană impozabilă din România?

➤ Pentru ca o activitate să fie supusă TVA în România trebuie îndeplinite cumulativ 4 condiții enumerate de art. 126 alin. (1) din Codul fiscal. Norma de aplicare pentru aceste temeii normativ regăsită la pct. 2 din HG nr. 44/2004 cu modificări ulterioare, stabilește că dacă o singură condiție nu este îndeplinită atunci activitatea nu este supusă TVA în România.

- În cazul prestărilor de servicii, condiția definitorie este identificare locului prestării de servicii, respectiv dacă locul prestării de servicii este în România atunci această prestare de servicii se facturează cu TVA din România. Dacă locul prestării de servicii este în afara României sau este considerat a fi în afara României atunci respectiva tranzacție nu este supusă TVA în România.
  - În cazul montării unor pompe într-o instalație aferentă unei construcții, considerăm că locul serviciului de montaj pompe este locul unde se află respectivele instalații, în situația de față în afara României, loc determinat din perspectiva TVA, conform art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal. În acest sens, chiar dacă beneficiarul prestării de servicii este o persoană înregistrată în scopuri de TVA în România, locul prestării de servicii este în afara României iar facturarea se efectuează în regim de scutire de TVA. Factura se declară numai la rândul 3 din decontul de TVA, fără a fi înregistrată în declarația 394.
  - Se impune să existe clar o documentație practică justificativă cum ar fi procese verbale de predare/ primire, procese verbale de lucru, situații de lucrări, vize pe pașapoartele salariaților etc. din care să rezulte indubitabil statul unde s-a efectuat respectiva lucrare de instalare pompe.
- 
- Această procedură nu este impusă neapărat de legislație cât mai ales de scopul de a reduce riscul fiscal de reîncadrare a tranzacției cu TVA din lipsa documentelor justificative ce ne arată locul prestării de servicii.
  - În lipsa acestor documente justificative ANAF poate să reîncadreze tranzacțiile ca fiind în sfera TVA pornind de la prezumția că sunt efectuate în România dacă contribuabilul nu poate să justifice statul terț unde s-au prestat aceste tranzacții.



## II. Scutirea la impozitul pe venitul din salarii pentru persoanele ce realizează softuri pentru calculator. Plafon 10.000 USD.

Societatea SUPER IT SRL este persoană juridică română, înființată conform Legii nr. 31/1990 privind societățile. Aceasta are ca obiect de activitate producția de softuri destinate pentru funcționarea calculatorului. Societatea a fost înființată în 10 februarie 2014 și a realizat o cifră de afaceri pentru exercițiul trecut de aproximativ 220.000 lei. În anul trecut, societatea nu a înregistrat salariați, realizarea activității de programare, testare și implementare a softurilor, respectiv de vânzare către clienți a fost făcută de cei 2 asociați ai societății, ce dețin capitalul social. În anul 2015, societatea dorește să se dezvolte și să angajeze cu contract individual de muncă mai multe persoane cu funcția de programatori. Poate societatea să beneficieze pentru aceste persoane fizice de scutirea la impozitul pe venitul din salarii prevăzută la art. 55 alin. (4) lit. I) din Codul fiscal. Este condiționată această scutire de lipsa salariaților din anul anterior?

- Cadrul normativ de bază privind modul de acordare a scutirii de impozitul pe venit pentru persoanele fizice este dat de OMFP nr. 1.479/2013 privind procedura de scutire pe venitul din salarii pentru persoanele ce realizează programe pentru calculator.
- Procedura nu este condiționată de existența salariaților în anii precedenți, ci de realizarea în anul anterior a unui venit de minim 10.000 dolari rezultat din activitatea de creare programe de calculator comercializate pe bază de contract, plafon aferent fiecărui salariat pentru care se intenționează aplicarea scutirii de impozit, astfel:
  - ✓ „Angajații operatorilor economici care își desfășoară activitatea pe teritoriul României în conformitate cu legislația în vigoare, al căror obiect de activitate include crearea de programe pentru calculator (cod CAEN 5821, 5829, 6201, 6202, 6209), precum și angajații persoanelor juridice române de drept public beneficiază de scutirea de impozit pe venit, în conformitate cu



prevederile art. 55 alin. (4) lit. l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții: (...)

d) angajatorul a realizat în anul fiscal precedent și a înregistrat distinct în balanțele analitice, ca urmare a activității de creare de programe pentru calculator destinate comercializării pe bază de contract, un venit anual de cel puțin echivalentul în lei a 10.000 dolari S.U.A. (calculat la cursul de schimb valutar mediu lunar comunicat de Banca Națională a României, aferent fiecărei luni în care s-a înregistrat venitul) pentru fiecare angajat care beneficiază de scutirea de impozit pe venit. ”

- Presupunând că un curs mediu al USD din anul 2014 este 3,3492 lei/USD, în principiu, societatea are dreptul de a acorda scutire pentru un număr de  $200.000 / 3,3492 / 10.000 = 5,97$  persoane.
- **Foarte important:** acest calcul al nostru este unul exemplificativ deoarece cifra de afaceri în USD trebuie să se determine lunar, utilizându-se **cursul mediu al fiecărei luni comunicat de BNR**. Cifra de afaceri anuală se determină prin însumarea cifrelor de afaceri lunare determinate anterior și ulterior efectuându-se împărțirea la 10.000 USD.
- Din punctul nostru de vedere, această scutire se acordă după principiul primul venit – primul servit până la atingerea numărului maxim de salariați determinat mai sus.
- Temeiul normativ indicat anterior nu introduce criterii de eliminare a scutirii în funcție de experiența și vechimea personală a salariatului însă se impune întocmirea unui dosar din care să rezulte cu exactitate încadrarea în studiile permise respectiv se impune întocmirea unui dosar justificativ ce cuprinde de la actul constitutiv al societății, organigrama și fișa postului pentru scutirea de impozit.

## Capitolul III: Excelență în fiscalitate. Spețe numai pentru specialiști

### I. Studiu de caz. Aplicare criteriilor de reîncadrare a activității independente în activitate dependentă, conform noilor modificări legislative din iulie 2015.



Societatea SACUL ȘI PETECUL SRL este persoană juridică română, înființată conform Legii nr. 31/1990 privind societățile. Aceasta efectuează servicii către clienți persoane fizice și persoane juridice și este obiectul unor multiple procese de judecată aflate pe rolul instanței, procese deschise atât în calitate de reclamantă, cât și pârâtă. În acest sens, societatea apelează la serviciile unui tânăr avocat considerat avocat intern al societății. Din perspectiva activității desfășurate de această persoană, volumul mare de dosare în reține la sediul societății pe întreaga durată a programului de lucru a acesteia. Pentru optimizarea lucrului cu documentele primare ale societății, avocatul primește un birou propriu în incinta societății, respectiv primește dreptul de a deconta la societate toate cheltuielile efectuate în legătură cu procesele societății, cum ar fi cheltuielile de transport, de parcare, de multiplicare a dosarelor, de legalizare a dovezilor etc. Având în vedere cele 7 criterii de reîncadrare a activității independente în activitate dependentă, este activitatea acestui avocat, membru al Baroului, o activitate dependentă?

- Abordăm acest subiect nu neapărat din dificultatea temeiului normativ, cât din importanța aplicării noilor criterii de reîncadrare a activității, deoarece apartenența la o organizație profesională ca urmare a desfășurării unei activități independente sau a unei profesii independente, nu ne mai asigură în totalitate garanția de realizare a unei activități independente.
- Prin Legea nr. 187/2015 cu intrare în vigoare din 11 iulie 2015, se modifică articolul 7 din Codul fiscal, ocazie cu care:



1. se abrogă punctele 2.1 și 2.2 de la art. 7 din Codul fiscal, puncte ce defineau criteriile de reîncadrare a unei activități independente în activitate dependentă. În acest context, normele de aplicare pentru aceste două prevederi normative abrogate reprezintă un exemplu de „lege caducă”, adică lege fără obiect, deoarece norma de aplicare există însă face trimitere directă la o prevedere ce nu mai există.

➤ Astfel, nu mai au obiect următoarele prevederi normative regăsite la pct. 11 din HG nr. 44/2004 cu modificări:

✓ „11. O activitate poate fi reconsiderată, potrivit criteriilor prevăzute la art. 7 alin. (1) pct. 2.1 din Codul fiscal, ca activitate dependentă, în cazul în care raportul juridic în baza căruia se desfășoară activitatea nu reflectă conținutul economic al acestuia.

➤ Activitățile desfășurate în mod independent, în condițiile legii, care generează venituri din profesii libere, precum și drepturile de autor și drepturile conexe definite potrivit prevederilor Legii nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe, cu modificările și completările ulterioare, nu pot fi reconsiderate ca activități dependente potrivit prevederilor art. 7 alin. (1) pct. 2.1 și 2.2 din Codul fiscal.”.

2. la art. 7 pct. 4 sunt introduse un număr de 7 criterii noi de analiză a activității persoanei fizice în scopul determinării caracterului de activitate independentă cât și caracterul de activitate dependentă. În opinia noastră, criteriile **sunt aplicabile pentru activitatea oricărei persoane fizice, efectuată fie ca profesie independentă, profesie liberală, activitate independentă, drepturi de autor, drepturi de proprietate intelectuală și alte drepturi conexe.**



➤ Prin urmare, și pentru aceste tipuri de activități efectuate într-un mod autorizat sau reprezentând drepturi de proprietate intelectuală **se va aplica analiza** celor 7 criterii pentru a stabili caracterul de independență sau de activitate salariată a respectivei persoane. O activitate pentru care se îndeplinesc 4 dintre cele 7 criterii este considerată activitate independentă. Per a contrario, dacă sunt îndeplinite maxim 3 criterii, inclusiv, activitatea este dependentă.

➤ Astfel, în mod pragmatic, trebuie să aplicăm un șablon pentru a stabili criteriile îndeplinite.



➤ Analizăm printr-un tabel activitatea acestui avocat intern al societății, imaginându-ne cum se desfășoară în mod practic munca acestei persoane:

Nr. crt.	Criteriu	Îndeplinire criteriu	Justificare îndeplinire	Justificare neîndeplinire
1	Persoana fizică dispune de libertatea de alegere a locului și a modului de desfășurare a activității, precum și a programului de lucru	NU	-	Activitatea se desfășoară la sediul societății, în timpul programului de lucru al acesteia
2	Persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea pentru mai mulți clienți	DA	Avocatul poate să aibă clienți diferiți de societate	-
3	Riscurile inerente activității sunt asumate de către persoana fizică ce desfășoară activitatea	NU	-	Riscul pierderii proceselor aparține societății
4	Activitatea se realizează prin utilizarea patrimoniului persoanei fizice care o desfășoară	DA	Avocații folosesc baza legislativă proprie și laptopuri proprii – nu decontează cheltuieli de transport și alte cheltuieli	-

5	Activitatea se realizează de persoana fizică prin utilizarea capacității intelectuale și/ sau a prestației fizice a acesteia, în funcție de specificul activității	DA	Evident, calitatea de avocat se exercită prin aplicarea cunoștințelor profesionale în domeniu, după certificarea acestora prin înscriere în Barou.	-
6	Persoana fizică face parte dintr-un corp/ ordin profesional cu rol de reprezentare, reglementare și supraveghere a profesiei desfășurate, potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și exercitarea profesiei respective	DA	Se justifică prin înscrierea în Barou, for tutelar ce acordă dreptul de liberă practică și reglementează profesia.	-
7	Persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea direct, cu personal angajat sau prin colaborare cu terțe persoane în condițiile legii	DA	După necesități, orice avocat are dreptul să își angajeze salariați, asistenți ori colaboratori și are dreptul să contracteze servicii prestate de terți.	-
<b>Total criteriile îndeplinite</b>		<b>5</b>	<b>Tip activitate: INDEPENDENTĂ</b>	

➤ Dintre criteriile de mai sus se necesită o analiză asupra celui cu baza materială, respectiv chiar trebuie să fie reală utilizarea propriilor echipamente de calcul/ softuri legislative etc și suportarea cheltuielilor personale pentru realizarea serviciului.



➤ În mod evident, la stabilirea tarifului de colaborare se va ține cont de o cotă de cheltuieli aferente amortizării/folosirii propriilor echipamente de lucru. Acest aspect este însă doar o procedură de negociere.

➤ **Notă:** așa rezultă tipul de activitate prestat în structura gândită de noi. Modificând însă criteriile cum ar fi fost introducerea unei clauze contractuale prin care se interzic alți clienți ai avocatului sau societatea asigură în totalitate baza materială, activitatea poate fi reconsiderată ca dependentă. Desigur, macheta de analiză rămâne ca model universal de aplicat pentru toată activitatea prestată de astfel de persoane.

## II. Vânzarea unei construcții prin executor judecătoresc. Emiterea facturii și implicațiile fiscale.



Societatea CLOȘCA CU PUI SRL este persoană juridică română, înființată conform Legii nr. 31/1990 privind societățile, înregistrată în scopuri de TVA și înscrisă în Registrul operatorilor intracomunitari. Aceasta deține în patrimoniu o construcție în valoare de 1.000.000 lei. Construcția este ipotecată în favoarea unei bănci, pentru un împrumut contractat de societatea afiliată PUIȘOR DE AUR SRL, persoană juridică română. Beneficiarul împrumutului nu restituie la scadență datoria către bancă, astfel încât instituția financiară procedează la executarea silită a imobilului în scopul creării surselor de finanțare pentru stingerea împrumutului. Ce implicații fiscale apar în legătură cu executarea silită realizată de bancă împotriva societății deținătoare de drept a imobilului?

- În analiza implicațiilor fiscale, amintim faptul că cedarea dreptului de proprietate asupra bunurilor în urma procedurii de executare silită, este considerată livrare de către art. 128 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal. În acest context, trebuie să ne concentrăm analiza din perspectiva prevederilor privind TVA. Ipoteza de la care pornim este că acest imobil este unul vechi din perspectiva TVA, conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal.
- Executarea silită presupune o scădere din gestiune a construcției

cedate, astfel trebuie să urmărim și implicațiile asupra impozitului pe profit.

➤ În acest sens, livrarea de bunuri în urma executării silită este supusă facturării iar facturarea va fi făcută de persoana ce efectuează executarea silită, conform norme pentru art. 155 alin. (18) din Codul fiscal. Practic, organul de executare silită emite o factură având la vânzător datele de identificare a societății al cărei activ este scos la licitație, iar la cumpărător se va consemna persoana ce și-a adjudecat construcția în urma licitației. Executorul bancar menționează pe factură faptul că aceasta este emisă în urma unei proceduri de executare silită, iar fiecare dintre părți va primi câte un exemplar din factură, pentru înregistrarea în evidența contabilă a acestei situații.

➤ Facturarea pe care o înțelegem de data aceasta ca pe o vânzare silită trebuie să țină cont de regimul TVA aplicabil imobilelor vechi. Prin urmare, implicit prin efectul legii, vânzarea imobilelor vechi este o vânzare scutită de TVA fără drept de deducere, conform art. 141 alin. (2) lit. f) coroborat cu art. 126 alin. (9) lit. c) din Codul fiscal.



➤ Acest lucru înseamnă că prima opțiune presupune vânzarea imobilului în regim de scutire de TVA iar societatea are obligația să ajusteze TVA dedusă la achiziție sau la o eventuală modernizare a imobilului. Prin ajustare TVA înțelegem plata la buget a unei părți din TVA dedusă la achiziție sau la eventuale modernizări.

➤ Regula de determinare a acestei sume de TVA de plată la buget generată de ajustarea TVA este reglementată de art. 149 din Codul fiscal. În esență, valoarea TVA de plată la buget se determină ca pondere a unei perioade de neutilizare a activului în activități economice într-o perioadă minimă de 20 ani prevăzută de lege.



- În anul 2015 sunt în sfera ajustării TVA numai imobilele achiziționate după 1 ianuarie 2007 la care s-a dedus TVA la achiziție, respectiv doar modernizările ce depășesc 20% din valoarea activului ce cuprinde inclusiv modernizarea. Desigur, această ajustare a TVA reprezintă o cheltuială nedeductibilă a societății suportată de aceasta fără a fi încasată de la client. Ca și document justificativ, societatea trebuie să emită o autofaktură aferentă ajustării TVA pe care o va înregistra în decontul lunii în care s-a efectuat vânzarea silită. Dacă imobilul este achiziționat înainte de 1 ianuarie 2007 sau dacă nu au existat modernizări care să depășească 20% din valoarea construcției nu se mai efectuează ajustarea TVA.
- Legiuitorul dă dreptul proprietarului să opteze pentru facturarea cu TVA a construcției prin depunerea unei notificări la organul fiscal, notificare prin care se optează pentru plata TVA la vânzarea construcției vechi, conform art. 141 alin. (3) din Codul fiscal. În acest sens, persoana ce face executarea silită și emite factura de vânzare a imobilului va colecta TVA la prețul de vânzare.
- Această procedură este mai avantajoasă pentru societate, deoarece TVA se colectează de la clientul la care se vinde imobilul și nu mai este obligatorie de efectuat ajustarea TVA. Factura de executare silită, împreună cu o copie a notificării depuse la ANAF pentru facturarea cu TVA reprezintă document justificativ pentru deducerea TVA la nivelul cumpărătorului ce își adjudecă construcția.
- Din punctul de vedere al impozitului pe profit, executarea silită reprezintă scăderea din gestiune a imobilului, iar această cheltuială este nedeductibilă la calculul impozitului pe profit. Desigur, din punctul de vedere al impozitului pe profit datorat de societate nu avem un efect financiar, impozitul fiind același ca și în lipsa executării silită. Această situație e dată de faptul că valoarea profitului impozabil se diminuează cu o cheltuială însă este o cheltuială nedeductibilă ce majorează baza de calcul a impozitului pe profit cu aceeași valoare.

## Capitolul IV: Elemente de impozitare și conducerea contabilității



### ❖ Contractul de factoring. Aspecte economice și o posibilă monografie contabilă cu un exemplu de calcul.

- Contractul de factoring sau facturaj este un contract comercial de creditare la care participă o societate specializată (societate bancară sau o instituție financiară specializată) în încasarea de facturi, denumită factor, și o societate furnizoare de produse sau servicii, denumită aderent.
- Aderentul urmărește să-și încaseze prețul facturilor înainte de termenul de scadență, iar factorul urmărește să obțină un beneficiu, de regulă un anumit procent din facturile pe care le decontează în avans.
- În activitatea de factoring ia parte și beneficiarul (clientul) care va fi notificat că trebuie să plătească factura la scadență factorului.
- Companiile de factoring se mai ocupă și de administrarea și managementul facturilor clienților, precum și de asigurări împotriva riscurilor de neplată a debitorilor.
- Astfel, factoringul este o tehnică de finanțare prin transformarea în lichidități a creanțelor rezultate în urma livrării bunurilor sau prestării serviciilor.
- Avantajul principal al apelării la finanțarea printr-un contract de factoring de către aderent este că documentația este mult simplificată în cazul factoringului comparativ cu un credit bancar.
- De asemenea, comparativ cu un credit bancar - unde sumele împrumutate de multe ori trebuie să respecte o anumită destinație - disponibilitățile obținute prin factoring pot fi utilizate în funcție de necesități.

➤ Dezavantajul principal este că aderentul va trebui să accepte condițiile impuse de factor în privința comisioanelor și a dobânzilor, care pot fi mai mari decât în cazul contractelor de credit, mai ales atunci când factorul preia riscul de neplată din partea debitorilor.

➤ Fluxul informațional în cadrul operațiunii de factoring poate fi sintetizat astfel:



- ✓ Aderentul (Furnizorul) facturează și livrează bunurile conform contractului economic încheiat cu clientul său.
- ✓ Aderentul (Furnizorul) întocmește și transmite societății de factoring cererea de plată a facturilor cuprinse într-un borderou.
- ✓ Factorul (Banca) verifică documentele și înștiințează aderentul despre facturile acceptate sau neacceptate.
- ✓ Transmiterea de către Furnizor (Aderent) a facturilor în original către bancă (Factor).
- ✓ Furnizorul informează clienții-debitori cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra creanțelor către societatea de factoring.
- ✓ Banca (Factor) plătește o parte din contravaloarea creanțelor Furnizorului.
- ✓ Debitorul plătește la scadență către bancă (Factor) contravaloarea integrală a facturilor.
- ✓ Banca (Factor) plătește diferența de bani către Furnizor (Aderent).

➤ În principiu, la semnarea contractului de factoring, banca finanțatoare alimentează contul solicitantului de împrumut cu o sumă reprezentând o parte din creanța neîncasată de la clienți.

➤ Din punct de vedere contabil, această sumă reprezintă un împrumut contabilizat pe seama datoriilor către bancă. Fiind un împrumut, este purtător de dobândă și de alte comisioane bancare, sume pe care nu le considerăm în sfera deductibilității limitate reglementate de art. 24 din Codul fiscal, dacă societatea finanțatoare este o instituție bancară autorizată din România sau

din străinătate. Ar fi intervenit această deductibilitate limitată dacă instituția finanțatoare nu era autorizată ca o instituție financiară.

➤ În principiu, odată cu semnarea contractului de factoring, clienții cedați băncii vor face plata creanțelor acestora direct în contul de la banca indicată. Aceste sume au ca scop restituirea împrumutului iar surplusul rămâne la dispoziția societății.



❖ Monografie contabilă privind factoringul, presupunând că se cesionează creanțe în sumă de 1.000 lei pentru care se primește un împrumut de 800 lei cu un comision de analiză a dosarului de 2% și o rată de dobândă anuală de 6%. Creanțele se încasează de la client la 3 luni după accesarea contractului de factoring.

➤ Cedarea încasării către bancă:

✓ 511 „Valori de încasat” = 4111 „Clienți” cu suma de 1.000 lei.

➤ Accesarea împrumutului:

✓ 5121 „Conturi la bănci în lei” = 5191 „Credite bancare pe termen scurt” cu suma de 800 lei.

➤ Cheltuieli cu comisionul de analiză dosar:

✓ 627 „Cheltuieli cu comisioane bancare și asimilate” = 5121 „Conturi la bănci în lei” cu suma de 20 lei.

➤ Înregistrare dobândă:

✓ 666 „Cheltuieli cu dobânda” = 5121 „Conturi la bănci în lei” cu suma de  $800 \times 6\% \times 3/12 = 12$  lei.

➤ Încasarea creanței de la clienți și restituirea împrumutului:

✓ 5191 „Credite bancare pe termen scurt” = 511 „Valori de încasat” cu suma de 800 lei.

➤ Încasarea diferenței:

✓ 5121 „Conturi la bănci în lei” = 511 „Valori de încasat” cu suma de 200 lei.



## Capitolul V: Subiecte de interes actual din domeniul fiscal și financiar contabil



### ❖ **Noul Cod de procedură fiscală. Analiza termenelor de soluționare a unor cereri ale contribuabilului adresate organului fiscal.**

- Începând cu anul 2016, vom avea un nou Cod de procedură fiscală. Raportându-ne la calitatea textului actului normativ, observăm că acesta este scris mai clar, cu mai multă exigență profesională, permițând mai puține interpretări contradictorii și, pe ansamblu, mai ușor de aplicat.
- Referindu-ne la modul de funcționare al instituțiilor reglementate de acest Cod de procedură fiscală, observăm că acesta este unilateral în favoarea autorității fiscale, iar contribuabilului i se dă o falsă apreciere, îngreunându-se condițiile mai mult decât în actualul Cod de procedură fiscală.
- Potrivit art. 77 din Codul de procedură fiscală, termenul de soluționare a unei cereri adresată de contribuabil este de **45 de zile**. Acest termen se regăsește de altfel și în actualele reglementări.
- Noutatea constă în faptul că dacă autoritatea fiscală consideră că are nevoie de probe suplimentare, acest termen se prelungește cu **60 de zile**. Dacă sunt necesare probe de la alte autorități din România, termenul se prelungește cu **90 de zile**. Dacă sunt necesare probe de la autorități din alte state, termenul se prelungește cu **6 luni**.
- Raportându-ne doar la prima situație, termenul de 45 de zile oricum este unul foarte lung.
- Motivația obținerii de probe suplimentare este inerentă oricărei activități, prin urmare trebuie să avem nervi puternici ca autoritatea fiscală să rezolve o simplă solicitare a contribuabilului în 3 luni și jumătate, termen legal.

## ❖ Prețuri și opțiuni

➤ În afară de conținutul revistei, un abonat poate să descarce legislația prezentată în revistă de pe site-ul redacției și poate primi răspunsuri personalizate la întrebări adresate de acesta. Se pot contracta următoarele opțiuni:

Tip abonament/ opțiune	Detalii abonament	Preț lunar *
BASIC	Cuprinde abonamentul pentru revista contractată, precum și posibilitatea de a accesa/descărca gratuit legislația prezentată în revistă de pe site-ul prestatorului.	12 EUR
SILVER	Cuprinde varianta BASIC și editarea de redacție a unui răspuns personalizat la o întrebare a clientului, răspuns publicat în edițiile ulterioare;	17 EUR
GOLD	Cuprinde varianta SILVER și editarea de redacție de răspunsuri personalizate la un număr de 1-3 întrebări adresate de client, publicate în edițiile următoare;	22 EUR
PLATINUM	Cuprinde varianta GOLD iar răspunsurile se vor comunica direct clientului prin e-mail, poștă sau fax în termen de 3-5 zile de la primirea unei întrebări corecte și complete.	27 EUR
SENIOR	Cuprinde Revista Prietenii Fiscalității și Revista Prietenii Contabilității - Senior Expert, fără întrebări suplimentare	20 EUR
EXCLUSIVE	Cuprinde Revista Prietenii Fiscalității, pachetul complet al Revistei Prietenii Contabilității (3 reviste diferite), fără întrebări suplimentare	30 EUR
DIAMOND STAR	Cuprinde Revista Prietenii Fiscalității, pachetul complet al Revistei Prietenii Contabilității (3 reviste diferite), abonament Alerta Fiscală (aproximativ 80 materiale editate anual), fără întrebări suplimentare	40 EUR
SUPEROFERTA	Cuprinde varianta DIAMOND STAR și consultanță fiscală personalizată pentru un număr de 1-3 întrebări pe lună.	50 EUR

\*calculat in lei, la cursul BNR din data emiterii facturii.

## ❖ Cum mă abonez?

1. Sunați la numărul 0765 216 760 – Marketing Prietenii Fiscalității și cereți un formular de contract, moment în care puteți afla mai multe amănunte ce v-ar putea interesa.
2. Descărcați formularul de contract de pe site-ul [www.taxare.ro](http://www.taxare.ro) sau prin [click aici!](#)
3. Trimiteți un email la adresa [office@taxare.ro](mailto:office@taxare.ro) prin care solicitați un formular de contract sau mai multe informații.
4. Transmiteți contractul semnat și ștampilat prin:
  - E-mail la: [office@taxare.ro](mailto:office@taxare.ro)
  - Fax: 0311.043.869
  - Poștă destinatar: Revista Prietenii Fiscalității, adresa: Str. Aleea Posada, nr 8, Bl. 31, scara 2, ap. 19, Sector 5, București, cod poștal 051414.

## ❖ Echipa redacțională Prietenii Fiscalității

- Manager produs: Adrian Bența
- Manager Calitate: Mihaela Bența
- Manager Marketing: Radu Emilia
- Manager IT: Radu Florin
- Consilier contabilitate: Bădoi Maria
- Consultant afaceri: Horațiu Sasu
- Consultant fiscal: Dragoș Pătroi

Pentru alte informații vă stăm la dispoziție la următoarele numere de telefon: 021 776 90 18 sau 0740 031 795